



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13706.001923/2003-34
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.574 – 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2017
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI. ELEMENTO DE PROVA.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. RESSARCIMENTO. NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE SUA APRESENTAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

A 1ª via da nota fiscal de aquisição é documento essencial que dá suporte ao registro do crédito de IPI nos livros fiscais. Existem meios alternativos para comprovar a legitimidade do crédito, porém não é suficiente os próprios livros fiscais, pois são escriturados a partir da referida documentação. Cabe ao contribuinte providenciar meios legítimos, à sua disposição, para substituir a referida via. Não o fazendo, ou fazendo de forma ineficiente, não é possível o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito solicitado.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. RESSARCIMENTO. DEVOLUÇÃO DE PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para o ressarcimento de crédito de IPI decorrente da devolução de produtos acabados. O art. 11 da Lei nº 9.779/99 só permite o ressarcimento aos créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. IPI VINCULADO A IMPORTAÇÃO. PROVA DO PAGAMENTO.

Existindo prova inequívoca do pagamento do IPI na entrada, por ocasião da importação dos insumos, este crédito pode ser apropriado para ressarcimento, mesmo estando ausente, no caso, a primeira via da nota fiscal de entrada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe

provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3301-002.480, de 11 de novembro de 2014 (fls. 910 a 919 do processo eletrônico), proferido Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário para a) afastar a glosa de R\$ 2.787,64 imposta somente pela decisão recorrida e b) acatar os créditos de IPI correspondentes a MP, PI e ME de importação direta, cujos pagamentos do IPI vinculado à importação estejam comprovados.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido protocolado pelo contribuinte de ressarcimento de créditos básicos de IPI, no valor de R\$ 255.938,00, previsto no art. 11 da Lei no 9.779/99 e na IN SRF nº 210/2002, relativo ao 2º trimestre de 2002. Informando que adquire matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, os quais são utilizados na industrialização de seus produtos farmacêuticos, com alíquota zero de IPI.

Posteriormente em 13/02/2004, apresentou a Declaração de Compensação nº 02311.13908.130204.1.3.01-1076 solicitando que a totalidade dos créditos deste processo fossem compensados com débitos da Cofins referente ao período de apuração de janeiro/2004.

A DERAT/RJ reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou a compensação até o limite do crédito deferido. Em relação ao indeferimento, alegou:

1- que não são passíveis de ressarcimento os seguintes créditos (não são os créditos referidos no art. 11 da lei nº 9.779/99):

1.1- créditos referentes à aquisição no mercado interno ou importado de produtos destinados à revenda/comercialização;

1.2- créditos de produtos recebidos em transferência de filial ou de terceiros, notadamente os produtos “COREGA” e creme dental;

1.3- créditos de outras entradas (p.ex. industrialização por encomenda com retorno de produtos acabados); e

2- não foi apresentado à Fiscalização as primeiras vias das notas fiscais de aquisição de MP, PI e ME com destaque de crédito básico de IPI. Os créditos escriturados devem ser comprovados com a primeira via da nota fiscal de aquisição/entrada do insumo.

O Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

- a decisão proferida no despacho decisório glosara créditos de IPI no valor de R\$43.392,35 sem mencionar de modo exaustivo e específico quais e por que razão os créditos não eram passíveis de ressarcimento, ensejando, com isso, manifesto cerceamento do direito de defesa da reclamante e, conseqüentemente, a nulidade da glosa;

- sobre a glosa de créditos no valor de R\$77.159,85, a legislação não exigia a "apresentação da 1ª via da nota fiscal como condição *sine qua non* para o ressarcimento. De acordo com a legislação citada, o exame dos créditos se dá nos livros fiscais do contribuinte, devidamente apresentados no caso em comento. A nota fiscal consiste apenas em mais um elemento capaz de corroborar a existência da operação. (...) a autenticidade da operação pode ser aferida pelo conjunto de elementos, não sendo possível cingir-se apenas a um. (...) a impossibilidade de se apresentar, em todos os casos, a primeira via da nota fiscal ocorre por uma infinidade de razões, tal como: por estar a nota em tesouraria, dentre outros";

- todas as notas apresentadas encontravam-se devidamente carimbadas, o que, por si só, individualizava os documentos, fazendo as vezes de primeiras vias. Citou ementa de julgado do Terceiro Conselho de Contribuintes que entendeu corroborar sua assertiva;

- para a instrução do pedido de ressarcimento, somente é necessária a apresentação dos livros de apuração do IPI. No caso em comento, por ter julgado necessário, a Fiscalização solicitou a apresentação de notas fiscais, sem no entanto, estabelecer qualquer condição ou a necessidade de serem apresentados 'os originais' das mesmas";

- "ainda que a Impugnante disso prescindia para comprovar o seu crédito, pede-se vênia para juntar a primeira via das notas fiscais, como se constata dos documentos anexos;

- "as transferências a que faz referência a r. decisão eram efetivadas entre estabelecimentos de titularidade da impugnante (...). Com efeito, não havia transferência para estabelecimentos de terceiros. (...) o estabelecimento da Rua Cordovil não faturava, e, portanto, não aproveitava o crédito. O estabelecimento que dava efetiva saída aos produtos, de forma contabilizada, era o estabelecimento 'Rio 2000'";

- "No que se refere aos 'créditos por devoluções', (...) tendo recolhido o imposto quando da saída da mercadoria, à Impugnante é legítimo se creditar do IPI quando as mesmas são devolvidas por seus clientes, o que representa uma nova entrada. Afinal, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, não pode o contribuinte suportar o imposto sem ter, em contrapartida, o direito de se creditar na operação seguinte";

- "essa pretensão da Fiscalização de somente deferir o ressarcimento nos casos contemplados pela Lei nº 9.779/199 (...) não encontra respaldo em nosso ordenamento. (...) na apuração do IPI, não se distingue o crédito oriundo da aquisição de insumos, produtos intermediário e/ou material de embalagem dos demais créditos. Apuram-se os débitos e créditos do período e, havendo saldo-credor, busca-se o seu ressarcimento. Com efeito, tendo ocorrido uma operação, cujo imposto foi recolhido pela Impugnante, há direito de crédito, sendo o ressarcimento mera decorrência deste. Se não pela Lei nº 9.779/199, certamente pela Constituição Federal (cfr. Art. 153, § 3º 1 inc. II) ".

Ao final, requereu a nulidade parcial do indeferimento ou sua total insubsistência, com o consequente reconhecimento do seu pleito inicial de ressarcimento.

A DRJ em Juiz de Fora/MG manteve o deferimento parcial do pleito do contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, deu provimento ao recurso para a) afastar a glosa de R\$ 2.787,64 imposta somente pela decisão recorrida e b) acatar os créditos de IPI correspondentes a MP, PI e ME de importação direta, cujos pagamentos do IPI vinculado à importação estejam comprovados, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

PER/DCOMP. GLOSA. AGRAVAMENTO APÓS MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O julgador administrativo deve examinar a questão posta nos limites do pedido recursal e não pode agravar a situação do recorrente, sob pena de vulnerar o princípio da proibição do reformatio in pejus.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Por força do que dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779/99, são passíveis de ressarcimento unicamente os créditos básicos do IPI decorrentes de

aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização. Para os demais créditos admitidos na legislação do imposto o referido dispositivo legal não autoriza o ressarcimento.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. PROVA. NOTA FISCAL QUE ACOMPANHOU OS PRODUTOS.

A primeira via da nota fiscal é a que acompanha os produtos e a que deve permanecer em poder do destinatário, configurando-se, portanto, no documento fiscal essencial, imprescindível para conferir legitimidade ao aproveitamento escritural do crédito de IPI pela contribuinte.

IPI. CRÉDITO BÁSICO. IPI VINCULADO A IMPORTAÇÃO. PROVA DO PAGAMENTO.

Existindo prova inequívoca do pagamento do IPI na entrada, por ocasião da importação dos insumos, este crédito pode ser apropriado para ressarcimento, mesmo estando ausente, no caso, a primeira via da nota fiscal de entrada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 921 a 924) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao aceite do crédito do IPI na operação de importação, sem que, no entanto, o contribuinte tenha apresentado a primeira via da nota fiscal.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de número 3402-002.273.

A comprovação do julgado firmou-se transcrição da ementa do acórdão no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 926 a 928 sob o argumento que pela análise do acórdão recorrido e do acórdão paradigma verifica-se que se tratam de decisões divergentes referente ao mesmo fato, inclusive ao mesmo contribuinte, alterando somente o período de apuração, devendo ser dado seguimento ao recurso especial. Desta forma, restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 968 a 974, manifestando pelo não provimento do recurso especial e que seja mantido o entendimento esposado no v. acórdão quanto à matéria questionada pela Fazenda Nacional.

O Contribuinte, também, interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito as seguintes matérias: 1) limitação dos meios de prova - crédito do IPI apenas com apresentação da primeira via da nota fiscal; 2) reconhecimento de crédito de IPI oriundo de devoluções de produtos acabados.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas, o acórdão de nº 3101-01.033 para matéria 1 e acórdão nº 3201-001.766 para matéria 2.

O recurso especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 1086 sob o seguintes argumentos: referente a matéria 1 - tratam-se de decisões divergentes referente ao mesmo fato, inclusive ao mesmo contribuinte, alterando somente o período de apuração, devendo ser dado seguimento ao recurso especial; referente a matéria 2 - no acórdão paradigma foi reconhecido o direito ao crédito básico do IPI oriundo da devolução de produtos acabados, este mesmo crédito foi indeferido no acórdão recorrido pelo fato dos produtos acabados não se encaixarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Concluindo, informa que restou comprovada a divergência jurisprudencial em ambas matérias suscitadas pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do recurso especial e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

DO RECURSO DA FAZENDA

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, Sob o argumento que pela análise do acórdão recorrido e do acórdão paradigma verifica-se que se tratam de decisões divergentes referente ao mesmo fato, inclusive ao mesmo contribuinte, alterando somente o período de apuração, devendo ser dado seguimento ao recurso especial. Desta forma, restou comprovada a divergência jurisprudencial.

No que se refere a parte questionada do acórdão recorrido, esta traz que existindo prova inequívoca do pagamento do IPI na entrada, por ocasião da importação dos insumos, este crédito pode ser apropriado para ressarcimento, mesmo estando ausente, no caso, a primeira via da nota fiscal de entrada. Referente a mesma matéria, o acórdão paradigma traz quanto aos créditos decorrentes de operações de importação, não tendo sido apresentado documento comprobatório do recolhimento do imposto no desembaraço, não há como se deferir o crédito pleiteado. Entendo que ficou comprovada a divergência jurisprudencial.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI, previsto no art. 11 da Lei no 9.779/99 e na IN SRF no 210/2002, relativo ao 3º trimestre de 2000.

No tocante aos meios de provas admitidos para a comprovação de crédito de IPI, entendo oportuno adotar as razões esposadas no processo 13706.001773/2003-69, julgado na sessão do dia 15.02.2012, da lavra do Conselheiro Corinto Oliveira Machado, in verbis:

“(...) Ao meu sentir, a recorrente tem razão em seus reclamos, porquanto tal conduta está dissociada da melhor exegese da legislação que trata do conjunto probatório no processo administrativo fiscal, e configurou, s.m.j., cerceamento do direito de defesa da recorrente, na medida em que restringiu a prova das operações de aquisições de insumos a uma só forma - a primeira via das notas fiscais - quando não há dispositivo legal que preveja tal imperativo. Ao contrário do propalado pelas dignas autoridades administrativas, tem-se o art. 24 do Decreto nº 7.574/2011, que consolidou a legislação afeta ao processo administrativo tributário, no sentido de que: são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei nº 5.869/73, art. 332 Código de Processo Civil). Esse é o dispositivo que inaugura o Capítulo referente às Provas, do Título I - Das Normas Gerais. Também obra a favor da não restrição das provas no processo administrativo o art. 23 do aludido Decreto - Os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354/54, art. 7º; Decreto-Lei nº 1.718/79, art. 2º; Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, arts. 196 e 197; Lei nº 11.457/2007, art. 10). Esse dispositivo trata do dever de prestar informações, que não é adstrito ao sujeito passivo, e sim extensivo a terceiros, cujas informações podem e devem ser utilizadas no procedimento relativo ao sujeito passivo. Essas normas processuais gerais já são suficientes para afastar a restrição aposta pelo Fisco, no sentido de que as operações efetuadas pelo contribuinte somente são passíveis de prova mediante a exibição da primeira via da nota fiscal. Nada obstante, há outras no campo da legislação do IPI, para ficar na esfera da legislação referida na

decisão recorrida, que também se amoldam à ampliação dos meios de prova no âmbito dos procedimentos fiscais, tais como o art. 293 do RIPI/98 - elementos subsidiários - constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as faturas e notas fiscais recebidas, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e outros efeitos comerciais, inclusive aqueles que, mesmo pertencendo ao arquivo de terceiros, se relacionarem com o movimento escriturado (Lei nº 4.502/64, art. 56, § 4º, e Lei nº 9.430/96, art. 34). O art. 413 do RIPI/98 - pessoas obrigadas a prestar informações - mediante intimação escrita, são obrigados a prestar aos Auditores Fiscais todas as informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros (Lei n.º 4.502/64, art. 97, e Lei nº 5.172/66, art. 197): (...) VIII - as demais pessoas, naturais ou jurídicas, cujas atividades envolvam negócios que interessem à fiscalização e arrecadação do imposto. Nesse contexto, a leitura dos arts. 326 e 327 do RIPI/98 feita pela decisão recorrida também não se me afigura a mais escorreita, pois o fato de uma via da nota fiscal não substituir outra para fins de função fiscal e destinação não significa que qualquer uma delas não represente fidedignamente a mesma operação subjacente. E a previsão de utilização de cópia reprográfica de nota fiscal, do art. 327, para as hipóteses elencadas, não quer dizer finalidade única e específica; ao revés, configura adaptação da legislação da nota fiscal do IPI para novas necessidades (numerus apertus), excetuando apenas o trânsito dos produtos e mercadorias.

Em suma, fica evidenciado que a “interpretação sistêmica” da legislação possibilita que o contribuinte comprove suas operações de outros meios para além da rígida regra que estabelece a primeira via da nota fiscal.

Ora, no caso concreto há sim outras provas tão idôneas quanto a primeira via da nota fiscal, isto é, outras vias do mesmo documento fiscal, que sequer tiveram qualquer suspeita levantada pela fiscalização, que apenas se apegou numa questão meramente formal.

O Decreto nº 7574/2011 que consolida a legislação sobre o processo administrativo tributário, prevê em seu artigo 24, constante do Capítulo V, pertinente às “PROVAS” prevê que, “*são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito*”.

Verifica-se que a própria legislação do processo administrativo tributário prevê a amplitude quanto à produção probatória, portanto, no caso em tela não deveria restringir e simplesmente desconsiderar os outros meios de prova apresentados pelo contribuinte.

Desta forma, entendo que o processo administrativo deve buscar a verdade material dos fatos, a qual deve ser buscada diante de todo campo probatório admitido em direito, portanto, devendo as outras provas apresentadas pelo contribuinte serem pelo menos analisadas.

Além da legislação já trazida no precedente acima transcrito, ainda vale citar outras regras indissociáveis deste caso concreto. A Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, e que pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, aponta dois dispositivos que devem ser considerados na solução da questão, *in verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

(...)

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Assim, verifica-se claramente que existe fundamento jurídico capaz de acolher a argumentação do contribuinte no sentido de afastar o estreitamento exagerado em torno de aceitar como prova apenas a primeira via da nota fiscal.

Por tais razões, entendo que a estreita limitação probatória não seja a melhor solução para reconhecer o direito de o contribuinte comprovar seus créditos reclamados.

Diante do exposto, voto em negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

DO RECURSO DO CONTRIBUINTE

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte entendo que devo conhecê-lo, eis que observados os pressupostos para a admissibilidade do r. recurso.

Entendo ter ficado comprovado as divergência jurisprudenciais apresentadas pelo Contribuinte quanto as matérias suscitadas em sede do recurso especial, a saber: 1) limitação dos meios de prova - crédito do IPI apenas com apresentação da primeira via da nota fiscal; 2) reconhecimento de crédito de IPI oriundo de devoluções de produtos acabados.

Referente a matéria 1 - tratam-se de decisões divergentes referente ao mesmo fato, inclusive ao mesmo contribuinte, alterando somente o período de apuração; referente a matéria 2 - no acórdão paradigma foi reconhecido o direito ao crédito básico do IPI oriundo da devolução de produtos acabados, este mesmo crédito foi indeferido no acórdão recorrido pelo

fato dos produtos acabados não se encaixarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

A discussão dos presentes autos tem origem no pedido de ressarcimento de créditos básicos de IPI, previsto no art. 11 da Lei no 9.779/99 e na IN SRF no 210/2002, relativo ao 3º trimestre de 2000.

O contribuinte traz duas questões a serem discutidas e analisadas por este Conselho: a limitação dos meios de prova - crédito do IPI apenas com apresentação da primeira via da nota fiscal; e reconhecimento de crédito de IPI oriundo de devoluções de produtos acabados.

No tocante aos meios de provas admitidos para a comprovação de crédito de IPI, entendo oportuno adotar as razões esposadas no processo 13706.001773/2003-69, julgado na sessão do dia 15.02.2012, da lavra do Conselheiro Corinto Oliveira Machado, in verbis:

“(...) Ao meu sentir, a recorrente tem razão em seus reclamos, porquanto tal conduta está dissociada da melhor exegese da legislação que trata do conjunto probatório no processo administrativo fiscal, e configurou, s.m.j., cerceamento do direito de defesa da recorrente, na medida em que restringiu a prova das operações de aquisições de insumos a uma só forma - a primeira via das notas fiscais - quando não há dispositivo legal que preveja tal imperativo. Ao contrário do propalado pelas dignas autoridades administrativas, tem-se o art. 24 do Decreto nº 7.574/2011, que consolidou a legislação afeta ao processo administrativo tributário, no sentido de que: são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (Lei nº 5.869/73, art. 332 Código de Processo Civil). Esse é o dispositivo que inaugura o Capítulo referente às Provas, do Título I - Das Normas Gerais. Também obra a favor da não restrição das provas no processo administrativo o art. 23 do aludido Decreto - Os órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as

declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354/54, art. 7º; Decreto-Lei nº 1.718/79, art. 2º; Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, arts. 196 e 197; Lei nº 11.457/2007, art. 10). Esse dispositivo trata do dever de prestar informações, que não é adstrito ao sujeito passivo, e sim extensivo a terceiros, cujas informações podem e devem ser utilizadas no procedimento relativo ao sujeito passivo. Essas normas processuais gerais já são suficientes para afastar a restrição aposta pelo Fisco, no sentido de que as operações efetuadas pelo contribuinte somente são passíveis de prova mediante a exibição da primeira via da nota fiscal. Nada obstante, há outras no campo da legislação do IPI, para ficar na esfera da legislação referida na decisão recorrida, que também se amoldam à ampliação dos meios de prova no âmbito dos procedimentos fiscais, tais como o art. 293 do RIPI/98 - elementos subsidiários - constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as faturas e notas fiscais recebidas, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e outros efeitos comerciais, inclusive aqueles que, mesmo pertencendo ao arquivo de terceiros, se relacionarem com o movimento escriturado (Lei nº 4.502/64, art. 56, § 4º, e Lei nº 9.430/96, art. 34). O art. 413 do RIPI/98 - pessoas obrigadas a prestar informações - mediante intimação escrita, são obrigados a prestar aos Auditores Fiscais todas as informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros (Lei n.º 4.502/64, art. 97, e Lei nº 5.172/66, art. 197): (...) VIII - as demais pessoas, naturais ou jurídicas, cujas atividades envolvam negócios que interessem à fiscalização e arrecadação do imposto. Nesse contexto, a leitura dos arts. 326 e 327 do RIPI/98 feita pela decisão recorrida também não se me afigura a mais escorreita, pois o fato de uma via da nota fiscal não substituir outra para fins de função fiscal e destinação não significa que qualquer uma delas não represente fidedignamente a mesma operação subjacente. E a previsão de utilização de cópia reprográfica de nota fiscal, do art. 327, para as hipóteses elencadas, não quer dizer finalidade única e específica; ao revés, configura adaptação da legislação da nota fiscal do IPI para novas necessidades

(numerus apertus), excetuando apenas o trânsito dos produtos e mercadorias.

Em suma, fica evidenciado que a “interpretação sistêmica” da legislação possibilita que o contribuinte comprove suas operações de outros meios para além da rígida regra que estabelece a primeira via da nota fiscal.

Ora, no caso concreto há sim outras provas tão idôneas quanto a primeira via da nota fiscal, isto é, outras vias do mesmo documento fiscal, que sequer tiveram qualquer suspeita levantada pela fiscalização, que apenas se apegou numa questão meramente formal.

O Decreto nº 7574/2011 que consolida a legislação sobre o processo administrativo tributário, prevê em seu artigo 24, constante do Capítulo V, pertinente às “PROVAS” prevê que, “*são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito*”.

Verifica-se que a própria legislação do processo administrativo tributário prevê a amplitude quanto à produção probatória, portanto, no caso em tela não deveria restringir e simplesmente desconsiderar os outros meios de prova apresentados pelo contribuinte.

Desta forma, entendo que o processo administrativo deve buscar a verdade material dos fatos, a qual deve ser buscada diante de todo campo probatório admitido em direito, portanto, devendo as outras provas apresentadas pelo contribuinte serem pelo menos analisadas.

Além da legislação já trazida no precedente acima transcrito, ainda vale citar outras regras indissociáveis deste caso concreto. A Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, e que pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, aponta dois dispositivos que devem ser considerados na solução da questão, *in verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade,

moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

(...)

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Assim, verifica-se claramente que existe fundamento jurídico capaz de acolher a argumentação do contribuinte no sentido de afastar o estreitamento exagerado em torno de aceitar como prova apenas a primeira via da nota fiscal.

Por tais razões, entendo que a estreita limitação probatória não seja a melhor solução para reconhecer o direito de o contribuinte comprovar seus créditos reclamados.

No tocante ao reconhecimento de crédito de IPI oriundo de devoluções de produtos acabados, entendo que de acordo com o artigo 150 e seguintes do Decreto nº 2.637/1998, RIPI, vigente a época, e permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial. Senão vejamos:

*Dos Créditos por Devolução ou Retorno de Produtos
Devolução ou Retorno*

Art. 150. É permitido ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, total ou parcial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 30).

(...)

Procedimentos

Art. 152. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:

I - pelo estabelecimento que fizer a devolução, emissão de nota fiscal para acompanhar o produto, declarando o número, data da emissão e o valor da operação constante do documento originário, bem assim indicando o imposto relativo às quantidades devolvidas e a causa da devolução;

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:

a) menção do fato nas vias das notas fiscais originárias conservadas em seus arquivos;

b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 364;

c) prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto, salvo se a operação tiver sido feita a título gratuito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à volta do produto, pertencente a terceiros, ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, exclusivamente para conserto.

Art. 153. Quando a devolução for feita por pessoa física ou jurídica não obrigada à emissão de nota fiscal, acompanhará o produto carta ou memorando do comprador, em que serão declarados os motivos da devolução, competindo ao vendedor, na entrada, a emissão de nota fiscal com a indicação do número, data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto relativo às quantidades devolvidas.

Parágrafo único. Quando ocorrer a hipótese prevista no caput deste artigo, assumindo o vendedor o encargo de retirar ou transportar o produto

devolvido, servirá a nota fiscal para acompanhá-lo no trânsito para o seu estabelecimento.

Art. 154. Se a devolução do produto for feita a outro estabelecimento do mesmo contribuinte, que o tenha industrializado ou importado, e que não opere exclusivamente a varejo, o que o receber poderá creditar-se pelo imposto, desde que registre a nota fiscal nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 364.

Art. 155. Na hipótese de retomo de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 364, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 156. Produtos que, por qualquer motivo, não forem entregues ao destinatário originário constante da nota fiscal emitida na saída da mercadoria do estabelecimento, podem ser enviados a destinatário diferente do que tenha sido indicado na nota fiscal originária, sem que retornem ao estabelecimento remetente, desde que este:

I - emita nota fiscal de entrada simbólica do produto, para creditar-se do imposto, com indicação do número e data da emissão da nota fiscal originária e do valor do imposto nela destacado, efetuando a sua escrituração nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 364;

II - emita nota fiscal com destaque do imposto em nome do novo destinatário, com citação do local de onde os produtos devam sair.

SEÇÃO III

Da Escrituração dos Créditos

Requisitos para a Escrituração

Art. 171. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 2º;

III - nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem na industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação;

IV - nos casos de produtos importados adquiridos para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, eventualmente destinado a revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a insumos que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos isentos, saídos com suspensão, não tributados ou de alíquota zero, cuja manutenção não tenha sido autorizada pela legislação.

§ 2º No caso de produto adquirido mediante venda à ordem ou para entrega futura, o crédito somente poderá ser escriturado na efetiva entrada do mesmo no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, à vista da nota fiscal que o acompanhar.

Entendo se ocorreu a saída do estabelecimento industrial e, por conseguinte, se ter constituído a obrigação tributária, ex vi de fato gerador pendente, a mesma se extingue em razão da devolução da mercadoria pelo comprador, em razão de operação ou não concluída, ou concluída mas desfeita, mas, em qualquer caso, não definitivamente constituída, nos termos do art. [116](#), [II](#) do [CTN](#).

A devolução de produtos industrializados tributados é um exemplo disto, quando o estabelecimento industrial poderá se creditar do imposto lançado por conta da saída (art. 30, lei n.º [4.502/64](#); art. 150, RIPI).

Percebe-se que, na hipótese em que houver a devolução total dos produtos industrializados, haverá a extinção do crédito tributário em razão do creditamento do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, ou seja, a obrigação tributária é extinta em razão da vontade de uma das partes.

Assim, se o Contribuinte comprovar através de documentos idôneos que houve as devoluções e retorno terá o Contribuinte o direito de apropriar-se dos créditos do IPI registrados em nesses documentos fiscais.

Diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Especial para afastar a limitação de prova exclusivamente mediante apresentação da primeira via das notas fiscais e reconhecer o direito ao crédito do Contribuinte com relação as devolução e retorno. E determinar a devolução dos autos do processo ao órgão julgador de primeiro grau, para apreciar as demais questões de mérito.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, porém não concordo com suas conclusões.

1ª Via da Nota Fiscal - Limitação dos meios de prova.

Ela citou farta legislação que caminham no mesmo sentido de que não se deve estreitar a possibilidade de apresentação de elementos de prova ao contribuinte, na tentativa de demonstrar o seu direito creditório relativo ao pedido de ressarcimento de crédito básico de IPI, amparado no art. 11 da lei nº 9.779/99.

Creio que houve uma simplificação da matéria discutida nos presentes autos. Entendo que a discussão relevante para o deslinde da controvérsia, não é exatamente de restrição de meios de provas, mas da comprovação do direito alegado, em que a autoridade administrativa entendeu que os elementos de prova apresentados não eram suficientes para tal intento. Tanto é verdade que no presente julgamento negou-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional pois entendeu-se pela procedência do crédito mesmo estando ausente a 1ª via da Nota Fiscal. Evidente que não se trata de restrição dos meios de prova.

O sistema de apuração de créditos da não cumulatividade do IPI é realizado de uma forma relativamente simples no Livro Fiscal denominado Registro de Apuração do IPI, o qual é escriturado com base nos Livros "Registro de Entradas" e "Registro de Saídas". Todas as notas fiscais de aquisição de produtos com créditos do IPI são registradas no Livro "Registro de Entradas" com base na 1ª via da Nota fiscal emitida pelo fabricante do produto. Portanto, o elemento de prova original é a 1ª via da Nota Fiscal. Evidente que o registro no referido livro não pode substituí-la, pois fosse assim, poderia ser uma fonte de registros sem origem a critério de quem faz a escrituração. A nota fiscal é quem dá sustentação ao registro naquele livro e não o contrário. Daí, temos a primeira conclusão lógica de que não é possível que os livros fiscais dêem suporte a créditos que estão desprovidos das notas fiscais que lhe dão sustentação.

Assim a fiscalização glosou os créditos que estavam escriturados nos referidos livros, mas que não tinham suporte em documento fiscal. O documento fiscal que dá suporte aos créditos é a 1ª Via da Nota Fiscal emitida pelo seu fornecedor. É esta via que acompanha a mercadoria desde a sua origem até o destino final e não existe razão normal do contribuinte não possuí-la. Óbvio que pode acontecer o seu extravio de forma esporádica, mas existem providências a cargo do contribuinte para suprir a sua falta. A legislação do ICMS a cargo dos Estados prevê forma e procedimentos para a substituição da 1ª via da nota fiscal em caso de perda ou extravio. Tal fato é de conhecimento notório e não necessita de maiores esclarecimentos.

Portanto, não se trata de restringir os meios de prova, mas que as provas apresentadas sejam suficientes para comprovar o direito ao crédito, sendo que as instâncias julgadoras de piso e também este relator entendem que não foi comprovado, sendo insuficientes os livros fiscais apresentados pelos motivos acima expostos.

A obrigação de manter a documentação que respalda a escrituração, por evidente, não decorre da Lei nº 9.779/99, mas do próprio Regulamento do IPI/98 (Decreto nº 2.637/98), que vigia à época dos fatos:

*Art. 171. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, **à vista do documento que lhes confira legitimidade.** (Grifei)*

(...)

Art. 289. O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, bem assim àqueles aprovados ou que vierem a ser aprovados pelo Secretário da Receita Federal, em atos administrativos ou em convênio com as Unidades Federativas (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 48 e 56, § 1º, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 17).

*Art. 290. Os livros, os documentos que servirem de base à sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, **e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que cesse o direito de constituir o crédito tributário** (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 57, § 1º, e 58).*

(...)

Art. 320. Nos casos dos arts. 321 e 322, a nota fiscal será emitida, no mínimo, em quatro vias e no caso do art. 323, em no mínimo, cinco vias.

Art. 321. Na saída de produtos para a mesma Unidade da Federação, as vias de nota fiscal terão o seguinte destino:

I - a primeira acompanhará os produtos e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;

II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;

III - a terceira e quarta atenderão ao que for previsto na legislação da Unidade da Federação do emitente.

Art. 322. Na saída de produtos para outra Unidade da Federação, as vias da Nota Fiscal terão o seguinte destino:

I - a primeira acompanhará os produtos e será entregue, pelo transportador, ao destinatário;

II - a segunda permanecerá presa ao bloco, para exibição ao Fisco;

III - a terceira acompanhará os produtos para fins de controle do Fisco na Unidade Federada de destino;

IV - a quarta atenderá ao que for previsto na legislação da Unidade da Federação do emitente.

(...)

*Art. 326. **As diversas vias das notas fiscais não se substituirão em suas respectivas funções** e a sua disposição obedecerá ordem seqüencial que as diferencia, vedada a intercalação de vias adicionais.*

Evidente que a razão de tanto rigor, tanto na guarda dos documentos fiscais, quanto nas suas funções, não decorre de mero formalismo do legislador. São documentos que geram créditos a favor de quem os possui e sua má utilização pode resultar em prejuízos para a Fazenda Pública. O que se percebe é que o contribuinte não teve o cuidado necessário na guarda de seus documentos fiscais. Tal fato pode ser evidenciado pela transcrição de parte do Termo de Constatação Fiscal, e-fls. 643/648:

(...)

“No entanto, na auditoria para comprovação do direito creditício conforme determina o RIPI/98, diversas exclusões e glosas de créditos fizeram-se necessárias **face á documentação incompleta apresentada pela requerente**, que após um período de quase 05 (cinco) meses de sucessivas intimações e contatos telefônicos, **demonstrou visível dificuldade e ou desinteresse em reunir os elementos comprobatórios mínimos exigidos pela legislação, sob variadas alegações verbais, dificultando sobremaneira a execução da verificação fiscal.**

Num primeiro momento, a requerente chegou, inclusive, a apresentar apenas um "relatório de créditos" constando de planilhas de créditos e cópias xerografadas do Livro RAIFI, o que foi descartado de plano por esta fiscalização, já que são necessários os livros fiscais autenticados e os originais de 1ª via das notas fiscais.

Finalmente, em resposta às intimações e solicitações, após meses e muitas delongas, a requerente apresentou a planilha de créditos em anexo, e junto com elas apenas parte das notas fiscais que geraram os créditos, alegando que "não havia localizado as notas fiscais no arquivo" . Apresentou também, após a 3ª intimação, os livros fiscais exigidos.

Na planilha elaborada pela própria requerente, constam linhas destacadas em amarelo, correspondentes às notas fiscais não apresentadas, e nas linhas em azul são destacadas as notas fiscais que não eram originais da 1ª via, tais como 3ª vias ou cópias.

(...)

Neste sentido, vale destacar que o contribuinte teve muitas oportunidades para localizar as primeiras vias das notas fiscais ou até mesmo providenciar junto ao emitente ou à Unidade da Federação correspondente uma forma de validar oficialmente a falta das 1ª vias das referidas notas fiscais. Ao invés preferiu ficar argumentando que a legislação não exige a apresentação da 1ª via da nota fiscal para autorizar o ressarcimento.

Assim, forçoso concluir que a primeira via da nota fiscal é a que acompanha os produtos e a que deve permanecer em poder do destinatário, configurando-se, portanto, no documento fiscal essencial para conferir legitimidade ao aproveitamento escritural do crédito de IPI pela contribuinte. Evidente que a falta da 1ª via pode ser suprida por outro elemento de prova, porém o contribuinte não obteve êxito ou não teve interesse em fazer a comprovação.

Portanto, resta configurado que não foi comprovada a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte.

Reconhecimento de crédito de IPI oriundo de devoluções de produtos acabados

Em relação a esta matéria, a nobre relatora utilizou-se do disposto nos art. 150 em diante do RIPI/98, para concluir que o contribuinte tem direito à apropriação de crédito de IPI nos casos de ocorrência de devolução de produtos acabados.

Porém, a decisão recorrida não contestou o direito à apropriação de créditos do IPI na ocorrência da devolução dos produtos. Esta possibilidade sempre existiu e decorre do simples princípio da não cumulatividade do IPI. Não é esta a discussão. A discussão é quanto à possibilidade de ressarcimento deste crédito específico na hipótese permitida pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99. Nesse sentido transcrevo trecho da decisão recorrida para melhor ilustrar o que foi decidido:

(...)

Quanto à primeira questão, entendo não ter razão o contribuinte. O art. 11 da Lei nº 9.779/99, acima transcrito é muito claro e não há como interpretá-lo de forma abrangente para permitir que outros créditos, além dos previstos, podem ser objeto de ressarcimento. Assim, somente os créditos de IPI advindos da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, podem ser ressarcidos. **Os demais créditos admitidos na legislação do IPI, como o caso de aquisição de produtos acabados, devem ser aproveitados na escrita fiscal, vedado o seu ressarcimento em espécie.**

(...)

A questão é muito simples e decorre de disposição expressa da Lei nº 9.779/99, a qual permitiu a possibilidade de ressarcimento de IPI.

*Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, **decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem,** aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.*

O contribuinte requer o ressarcimento em espécie de créditos decorrentes da devolução de produtos acabados. Porém não há previsão legal para tanto, pois o dispositivo legal prevê o ressarcimento somente dos créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que são os insumos utilizados no processo industrial.

Processo nº 13706.001923/2003-34
Acórdão n.º **9303-005.574**

CSRF-T3
Fl. 27

Assim, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal